

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **36490C**

Inscrit le 26 juin 2015

Audience publique du 4 février 2016

**Appel formé par
Monsieur ..., ...,
contre un jugement du tribunal administratif du 11 mai 2015
(n°33266a du rôle)
en matière d'impôts - appel en garantie**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 36490C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 26 juin 2015 par la société LOYENS & LOEFF Luxembourg S.à r.l., représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Monsieur ..., demeurant à L-..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 11 mai 2015 suite à son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du 23 mai 2013 du directeur de l'administration des Contributions directes, répertoriée sous le numéro C 18603 du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite en date du 30 avril 2013 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis le 23 janvier 2013;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 30 juillet 2015 par le délégué du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2015 en nom et pour compte de l'appelant;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport et Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER, respectivement Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL en leurs plaidoiries respectives aux audiences publiques des 17 novembre 2015 et 21 janvier 2016.

Le 23 janvier 2013, le bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* ») en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de ... € en principal et intérêts, au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2007 à 2011, de la retenue sur les revenus de capitaux pour les années 2007 à 2010 et de l'impôt sur la fortune pour les années 2008 à 2011.

Le bulletin en question est motivé comme suit :

« Il résulte de la publication au Mémorial C numéro 450 du 24 mars 2007 qu'en tant qu'associé unique vous avez également été nommé gérant unique de la société ..., L-..., lors de la constitution de cette dernière en date du 18 janvier 2007.

Un «Extrait de la décision des associés» de la société ..., publié au Mémorial C numéro 1844 du 24 juillet 2012, reprend la cession par Monsieur ... de ses 100 parts sociales détenues dans la société ... s.à.r.l. à la société ... S.A. en date du 1^{er} février 2012.

D'après les statuts publiés lors de la constitution de la S.A. en date du 14 mars 2008(Mémorial C numéro 1027 du 25 avril 2008) vous êtes également l'actionnaire unique et l'administrateur unique de

Il résulte également d'une communication du tribunal d'arrondissement de Diekirch, adressée aux services de l'Administration des Contributions Directes, que la société ... a été déclarée en état de faillite par jugement en date du 17 octobre 2012.

En votre qualité de gérant unique en charge de la gestion journalière de la société ... vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre seule signature pour la période allant du 18 janvier 2007 jusqu'au jour de la faillite.

Il y a lieu de relever qu'en vertu du paragraphe 110 de la Loi Générale des Impôts, dite Abgabenordnung (AO), votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions, survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Par conséquent et conformément aux termes du paragraphe 103 AO, vous étiez personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société ..., dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

Cependant, force est de constater que le temps de votre gérance vous vous êtes délibérément et de manière flagrante soustrait aux charges et obligations incombant au représentant légal d'une société à l'égard de l'administration fiscale.

En effet, il résulte d'un rapport du service de révision daté du 15 mai 2012, que la société ... a procédé à d'importantes distributions cachées de bénéfices au profit de son associé

Ce qui plus est, l'associé ... a prélevé en date du 29 juin 2007 la somme de ... € et en date du 6 janvier 2009 la somme de ...€ en guise de paiement d'une facture qui d'après le rapport du réviseur n'avait jamais été émise par la société anonyme

Par cette manière de procéder, vous avez privé délibérément la société des moyens et fonds nécessaires au règlement de la dette fiscale. Les recettes non déclarées et détournées au profit de l'associé au cours des exercices 2007 à 2010, considérées comme distributions cachées de bénéfices et passibles de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux, font partie du bénéfice imposable de la société

En effet les déclarations fiscales de la s.à r.l. pour les années d'imposition 2007 à 2010 déposées au bureau d'imposition SOCIETES 5 cachent des faits pertinents à l'imposition ou renferment des faits inexacts visant à réduire de façon considérable la charge fiscale de la société

Confronté lors de l'entrevue finale en date du 27 avril 2012, en votre qualité de gérant chargé de la gestion journalière de la société ..., aux irrégularités dans la comptabilité constatées par le service de révision, vous refusez d'endosser la responsabilité des faits reprochés en persistant à nier ces faits ou en qualifiant les irrégularités constatées de marginales ou vous tentez simplement de les imputer au personnel ou au comptable de l'entreprise, alors qu'en tant que gérant unique, avec le pouvoir d'engager la société sous votre seule signature, la responsabilité des faits reprochés incombe incontestablement à vous seul.

De par leur gravité, les faits établis dans le rapport du service de révision du 15 mai 2012, susceptibles notamment d'être qualifiés de fraude voire d'escroquerie fiscale, de faux, d'usage de faux et d'abus de biens sociaux, enlèvent toute force probante à la comptabilité.

D'après ce même rapport, il n'existe aucun doute que vous êtes le bénéficiaire économique des sommes détournées au cours des années 2007 à 2010.

A noter que l'époque du transfert (avec effet rétroactif au 1^{er} avril 2012) du siège social de la société ..., situé initialement à l'adresse du lieu d'exploitation de la s.à r.l. à L-LUXEMBOURG, vers L-... (svt publication au Mémorial C numéro 1266 du 22 mai 2012), coïncide sensiblement avec la date de l'entrevue finale suite aux travaux de révision.

*Force est également de constater que par l'installation tardive d'une boîte à lettres à la nouvelle adresse au L-..., suite au transfert du siège social de votre entreprise, vous avez tenté d'empêcher ou, pour le moins, de porter temporairement entrave à la notification des actes administratifs retournés à différentes reprises au bureau émetteur avec la mention
« pas de boîte à ce nom ».*

Abstraction faite

- des observations formulées par Maître Philippe-Fitzpatrick ONIMUS dans sa prise de position du 23 mars 2012 au regard du projet de rapport de vérification et

- de la lettre de Maître Frank ROLLINGER du 18 juillet 2012 faisant état de façon lapidaire que « dans le cadre du présent rapport [définitif de révision], ma mandante conteste les redressements envisagés par vos soins, alors que certaines observations de ma mandante n'ont pas été prises en considération» et renvoyant également à la prise de position de Maître ONIMUS, les bulletins d'impôt des années 2007 à 2010, datés du 25 juillet 2012 et dont l'échéance se situe au 30 août 2012, ne sont pas contestés!

En l'absence d'un paiement à l'échéance des impôts concernant les années d'imposition soumises à vérification fiscale et à défaut de présentation d'une demande d'octroi d'un délai de paiement, il appert qu'à aucun moment de la procédure d'instruction ou d'imposition vous n'avez réellement envisagé le règlement de la dette fiscale résultant du contrôle fiscal.

Dès lors, il n'y a qu'à constater que par votre comportement vous avez délibérément essayé d'empêcher dans le chef de la s.à r.l. ... la perception de l'impôt légalement dû.

A noter que vous avez encore failli à vos obligations de représentant légal de la société ... pour ne pas avoir déposé la déclaration fiscale relative à l'année d'imposition 2011 endéans les délais impartis, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'obligation de procéder, après le prononcé de la faillite, à une imposition de l'exercice 2011 par voie de taxation d'office en vertu du paragraphe 217 AO.

Par votre façon d'agir, en particulier par le moyen des distributions cachées de bénéfices, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû.

Les faits relatés ci-avant constituent manifestement une faute grave de vos obligations en tant que représentant légal de la société

Suite à l'inexécution fautive de vos obligations, le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu l'impôt légalement dû, d'un montant de ... euros.

Ce montant de ... euros se compose comme suit:

<i>Année</i>	<i>2007</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année</i>	<i>2007</i>	<i>Intérêts au 23/01/2013</i>	<i>...€</i>
<i>Année</i>	<i>2008</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année</i>	<i>2008</i>	<i>Intérêts au 23/01/2013</i>	<i>...€</i>
<i>Année</i>	<i>2009</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année</i>	<i>2009</i>	<i>Intérêts au 23/01/2013</i>	<i>... €</i>
<i>Année</i>	<i>2010</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année</i>	<i>2010</i>	<i>Intérêts au 23/01/2013</i>	<i>... €</i>
<i>Année</i>	<i>2011</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>

Considérant qu'en vertu du paragraphe 103 AO vous avez été tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société

Considérant que l'inexécution de ces obligations est à qualifier de fautive.

Considérant que l'inexécution fautive de vos obligations a empêché la perception d'impôts d'un montant de ... euros.

Considérant que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de vos obligations, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû, vous êtes constitué codébiteur solidaire de ce montant conformément au paragraphe 109 AO.

Considérant que le paragraphe 118 AO m'autorise à engager votre responsabilité.

Considérant le fait qu'en votre qualité de représentant vous avez été chargé de la gestion journalière de la société ... j'engage votre seule responsabilité, l'appel en garantie s'élève au montant de ...euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs. (...) ».

Par courrier de son mandataire du 30 avril 2013, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 23 mai 2013, référencée sous le numéro C 18603, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur

Cette décision directoriale est libellée comme suit:

« Vu la requête introduite le 30 avril 2013 par Maître Fränk Rollinger, au nom du sieur ..., demeurant à L-2449 Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition Sociétés 5 en date du 23 janvier 2013 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1^{er} AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., actuellement en état de faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombait à cet égard aux termes du §103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011 au montant total en principal et intérêts de ... euros ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir notamment qu'aucune inexécution fautive ne saurait lui être reprochée ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 n°6902) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du §118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du §2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs.3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive -« schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, n°11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011 ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés dépôt n° ...du ... que lors de l'immatriculation en date du 18 janvier 2007, le réclamant a été nommé gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet que lors d'un contrôle sur place de la comptabilité de la société en cause, le bureau d'imposition ensemble le Service de Révision a constaté qu'au titre de l'ensemble des années litigieuses, la société ..., sous l'empire du réclamant, s'est montrée auteur de multiples irrégularités et inconvénients au niveau de la comptabilité, menant nécessairement à la conclusion qu'un bon nombre des actes commis par le réclamant en personne frisent le détournement fiscal ;

Considérant qu'en ce qui concerne la société ... le rapport dressé par le Service de Révision décèle, « que les constatations faites dans le cadre du contrôle fiscal sont d'une gravité telle que la comptabilité doit être rejetée et qu'il y a lieu de procéder à une taxation conformément à l'article 217 AO » alors que « confronté aux irrégularités dans la comptabilité le gérant, Monsieur ..., s'obstine à nier les faits » ; que « selon lui les responsables des irrégularités dites marginales sont ses employés et ses comptables, mais en aucun cas lui en tant que gérant » malgré que « pendant la période des exercices contrôlés (2007 à 2010) ses employés et ses comptables ont changé à plusieurs reprises » tandis que « les irrégularités dans la comptabilité persistaient » ; que, bizarrement, « ce n'est que le poste du gérant qui n'a pas changé » ;

Considérant que les principaux griefs déposé par le Service de Révision constituent les suivants :

- « le contribuable (i.e. la société ...) tient un relevé appelé « LIVRE DE CAISSE ». Le réviseur retient que le livre de caisse n'est pas tenu d'une façon correcte. En effet, les recettes journalières ne sont pas inscrites dans leur totalité. Dans ce relevé, le total du chiffre d'affaires déclaré pour une journée précise se résume au total des paiements en numéraire. L'inscription des recettes des paiements électroniques (Bancomat, autres cartes de crédit) fait défaut. Elles sont comptabilisées et déclarées mensuellement. »

- « le « LIVRE DE CAISSE » comporte des anomalies, à savoir des soldes négatifs pendant plusieurs journées par année. »

- « un autre indice qui démontre que les recettes n'ont pas été déclarées en leur totalité est la marge bénéficiaire déclarée. Le fournisseur quasi exclusif du contribuable est l'entreprise Le contribuable est lié avec un contrat exclusif. (...) Le réviseur s'est assuré que le contribuable se conforme au prix de vente conseillé par En fonction du volume des achats par année et de la vitesse des paiements ... donne des remises à ses détaillants. Les achats du contribuable sont largement supérieurs à 400 000,00€, montant qui définit la remise maximale offerte par Cette remise sur l'achat en combinaison avec le prix de vente ...

définit la marge bénéficiaire sur engagé du contribuable. De ce fait l'entreprise applique une marge de 100% pour l'année 2007, et de 96,8% pour les années 2008 à 2010. (...) Cependant la marge déclarée par le contribuable est largement inférieure aux marges théoriques. (...) L'analyse permet au réviseur d'établir les recettes fraudées plus précisément en appliquant la marge effective sur l'engagé restant. »

- « le réviseur refuse la déduction des frais qui ne sont pas validés par une pièce à l'appui. De même une double déduction d'une même charge n'est pas permise. »

- « en date du 22/04/2007 le contribuable a inscrit dans sa comptabilité une facture, sous l'enseigne de la société ... S.A., d'un montant de 172 500,00€, et portant la mention suivante : « Travaux d'aménagements de la boutique suivant offre 0070205 du 08/05/07 ». Le contribuable a comptabilisé cette facture sur le compte «[AGENCEMENTS MAGASIN] [21810000]. Ensuite il a comptabilisé le paiement de son «fournisseur» via le compte « FOURNISSEUR A DIVERS [1100] ». Cependant le fournisseur n'a pas été payé, mais le gérant a effectué en date du 29/06/2007 un virement de 150 000,00€ sur son compte privé Fortis. La dernière tranche a été retirée par le gérant, Monsieur ..., en date du 06/01/2009 par un prélèvement de ...€» (...) La comparaison de cette facture avec d'autres factures de ... S.A. (...) a montré que l'enseigne qui se trouve sur la facture déduite n'est pas celle utilisée normalement par la société A... S.A. (...) Le réviseur peut en conclure que la facture est un faux. »

Considérant que le réclamant a donc sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal, la retenue sur les revenus de capitaux et l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, au montant total en principal et intérêts de ... euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant unique de la société à responsabilité limitée ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre des impôts ci-avant énumérés est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art. 1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS,

reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée ; (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 26 août 2013, inscrite sous le numéro 33266 du rôle, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 23 mai 2013.

Par jugement rendu le 15 octobre 2014, le tribunal administratif, après s'être déclaré compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal et après avoir constaté qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, retint que la requête introductive d'instance ne suffisait pas aux exigences légales et déclara le recours en réformation tel qu'introduit irrecevable.

Par arrêt du 5 mars 2015, inscrit sous le numéro 35511C du rôle, la Cour administrative déclara, par réformation du jugement entrepris du tribunal administratif du 15 octobre 2014, recevable le recours introduit par Monsieur ... le 26 août 2013 et renvoya le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause.

Par jugement du 11 mai 2015, le tribunal administratif déclara le recours en réformation de Monsieur ... non justifié et le condamna aux frais.

Pour rejeter le recours en réformation, les premiers juges retinrent en substance l'existence d'une inexécution fautive des obligations de Monsieur ..., en tant que gérant unique de la société ..., du fait d'avoir sciemment empêché la perception de l'impôt légalement dû par ladite société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2007 à 2011, de la retenue sur les revenus de capitaux pour les années 2007 à 2010 et de l'impôt sur la fortune pour les années 2008 à 2011, soit un montant total, en principal et intérêts, de ... €

Pour arriver à cette conclusion, les premiers juges ont rappelé qu'en vertu des dispositions du paragraphe 103 AO, « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* » et qu'ainsi, le gérant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Ils ont encore constaté que Monsieur ... était, depuis le 18 janvier 2007, le gérant unique de la société ..., déclarée en faillite par jugement du 17 octobre 2012 et que, de la sorte, il devait être considéré comme ayant effectivement et factuellement été en charge de la gestion journalière de la société ... Ainsi, il aurait été personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à savoir du 18 janvier 2007 au 17 octobre 2012, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société

Après avoir admis que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO, ils ont encore relevé l'existence d'une inexécution fautive («*schuldhafte Verletzung*») de ses obligations envers le fisc.

Ils ont pointé le fait que Monsieur ... n'avancait aucune explication susceptible de justifier son comportement ou de relativiser son caractère fautif, respectivement celui de la société gérée par lui, si ce n'était d'indiquer qu'il n'aurait pas pu prévoir un redressement de l'impôt dans le cadre de la procédure de révision de la société ...

Au-delà, outre la preuve d'un comportement fautif dans le chef de Monsieur ..., les premiers juges ont retenu l'existence d'un dommage consistant en une insuffisance d'impôt («*Verkürzung der auferlegten Steueransprüche*») et un lien de causalité direct entre ce dommage et les agissements fautifs du représentant de la société

Le 26 juin 2015, Monsieur ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 11 mai 2015.

A l'appui de son appel, comme en première instance, l'appelant fait valoir que le bureau d'imposition n'aurait pas motivé à suffisance de droit en quoi consisterait la prétendue «*inexécution fautive*» dans l'exécution de ses fonctions au sein de la société Ainsi, le bureau n'aurait pas apporté la preuve de sa responsabilité fautive afin de justifier son appel en garantie.

Il estime qu'au moment des faits, il ne serait pas possible de lui reprocher un non-paiement de montants d'impôts dont il n'avait pas connaissance. Selon l'appelant, le bureau ne serait pas admis à lui reprocher de ne pas avoir anticipé un redressement fiscal et les requalifications effectuées par le service de révision de l'administration fiscale ne sauraient servir de base justifiant une inexécution fautive de ses obligations fiscales.

Selon l'appelant, ce péché originair ne pourrait pas être réparé par la suite et la motivation contenue dans la décision directoriale ne pourrait pas suppléer à la carence initiale.

Il estime encore qu'un redressement ne pourrait pas servir de base à l'établissement d'une faute permettant d'appeler une personne en garantie.

Enfin, l'appelant estime être en droit de soulever tous les moyens du débiteur principal contre l'imposition initiale et soutient que l'imposition initiale, fruit du rapport du service de révision no 1636 et des redressements (majorations des recettes), ne serait pas justifiée.

Il entend pointer le fait que dans la section 12 du rapport de révision, le réviseur se baserait essentiellement sur des manipulations de la caisse enregistreuse et sur la prétendue incohérence, pour le mois de décembre 2012, des éléments suivants « *23% de la clientèle règle ses achats en espèce mais le ratio cash pour le mois en question soit uniquement de 3.85%* ». Il soutient encore que les explications fournies par la vendeuse quant aux montants réduits (échanges de bijoux et paiement de la différence) auraient été rejetées sans justification. Au-delà, les éléments invoqués par le réviseur ne seraient pas cohérents et les réévaluations des recettes injustifiées.

En outre, dans la section 12.1 du rapport – Analyse de la marge sur engagé, le réviseur aurait redressé le bénéfice imposable sur base d'une marge simplement théorique et inadéquate.

En termes de réplique, il est ajouté que l'estimation des bénéfices n'aurait pas été faite sur base d'une valeur probable et la taxation des revenus de la société ... ne serait pas conforme aux dispositions du paragraphe 217 AO.

Le délégué du gouvernement fait en substance valoir que tant le directeur que les premiers juges auraient fait une saine appréciation de la situation de Monsieur ..., de sorte que ce dernier serait à débouter de son appel.

Le premier moyen de réformation du jugement *a quo* est tiré de ce que la décision directoriale apporterait des éléments de motivation qui auraient dû être énoncés dans le bulletin d'appel en garantie.

Le second moyen de réformation tend à voir remettre en cause le bien-fondé des motifs qui sous-tendent l'appel en garantie.

Il convient de prime abord de constater qu'il se dégage du libellé du bulletin d'appel en garantie, ci-avant repris, que le bureau d'imposition ne reproche pas simplement un défaut de paiement de montants d'impôts à Monsieur ..., mais le fait, en tant que gérant de la société ..., de ne pas avoir satisfait aux exigences du paragraphe 103 AO requérant de sa part l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société. Il lui est plus particulièrement reproché par le bureau d'imposition que « *le temps de votre gérance vous vous êtes délibérément et de manière flagrante soustrait aux charges et obligations incombant au représentant légal d'une société à l'égard de l'administration fiscale* », d'avoir

procédé pour compte de la société à d'importantes distributions cachées de bénéfices à son profit personnel et d'avoir privé délibérément la société des moyens et fonds nécessaires au règlement de la dette fiscale.

Ainsi, bien loin de reprocher à l'actuel appelant le fait de ne pas avoir été devin et d'avoir exigé qu'il anticipe un futur et inattendu redressement, le bureau d'imposition a dès le début pointé le fait qu'il a activement essayé d'occulter la situation réelle au niveau des revenus réalisés par la société ..., moyennant la commission d'irrégularités au niveau de la comptabilité et le détournement de recettes à son profit personnel.

Force est donc de constater que le reproche d'un comportement délibéré tendant à essayer d'empêcher dans le chef de la société ... la perception de l'impôt légalement dû est inhérent au bulletin d'appel en garantie et le reproche de ce que la justification pour laquelle Monsieur ... est appelé en garantie ne transpercerait pas à suffisance de droit du bulletin d'appel en garantie manque en fait.

Quant au bien-fondé des motifs avancés à l'appui de l'appel en garantie de Monsieur ..., encore querellé par l'appelant, la Cour se réfère et fait sienne l'analyse exhaustive de la situation en droit et en fait développée par les premiers juges, et retient à l'instar de ceux-ci qu'il se dégage à suffisance des éléments d'appréciation produits en cause que Monsieur ..., en sa qualité de gérant unique, a activement contribué à réduire les recettes effectives de la société ..., moyennant des distributions occultes de bénéfices à son profit personnel, des déductions de frais à caractère privé ou fictif, ainsi que la commission de multiples irrégularités au niveau de la comptabilité (défaut de renseigner sur la totalité des recettes sociétaires) et notamment en ne tenant pas correctement le livre de caisse.

Il s'ensuit que son comportement, en tant que gérant unique de la société ..., doit être considéré comme fautif au sens du paragraphe 109 AO et les conditions pour la mise en œuvre de sa responsabilité personnelle à l'égard des retenues d'impôt visées dans les bulletins litigieux se trouvent réunies en cause.

A travers son troisième et dernier moyen de réformation, l'appelant entend critiquer l'imposition initiale de la société ..., c'est-à-dire contester la cote d'impôt fixée à l'égard du débiteur principal. Pour ce faire, il entend se prévaloir des moyens du débiteur principal contre l'imposition initiale, soutenant que le rapport du service de révision no 1636 serait critiquable et que les redressements et taxations opérés ne seraient pas justifiés.

Il est vrai que le paragraphe 119 AO pose le principe que le tiers appelé en garantie peut introduire les mêmes voies de recours et faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux à disposition du débiteur principal de l'impôt, il est cependant vrai encore que ledit paragraphe 119 AO excepte l'hypothèse où le bulletin émis à l'égard du débiteur principal a autorité de chose décidée et où le tiers appelé en garantie a eu la possibilité de réclamer contre

ce bulletin en tant que représentant légal du contribuable principal, cas dans lequel ce bulletin est définitif également à l'égard de la personne appelée en garantie.

Or, pour les exercices fiscaux 2007, 2008, 2009 et 2010, le bureau d'imposition a émis à l'égard de la société ... respectivement les bulletins et les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins et les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal en date du 25 juillet 2012.

Dès lors, force est de constater et de conclure que les bulletins en question sont donc non seulement définitifs à l'égard de la société ... depuis le 30 octobre 2012, tel que cela se dégage par ailleurs d'un arrêt de la Cour rendu en date du 14 janvier 2016, n° 36398C du rôle, suite à une réclamation du 14 février 2013 et un recours contentieux introduit le 27 août 2013 par le curateur de la faillite ... contre les impositions pour les années 2007 à 2010, mais également à l'égard de Monsieur ..., lequel en tant que représentant légal de la société ..., depuis le 18 janvier 2007, jusqu'au jugement déclaratif de la faillite du 17 octobre 2012, avait la qualité et la possibilité de réclamer contre ces bulletins du 25 juillet 2012. Cette conclusion n'est pas ébranlée par le fait qu'au moment du jugement déclaratif du 17 octobre 2012, le délai de recours de trois mois n'avait pas complètement expiré, treize jours restant à courir, étant donné que l'intéressé ne justifie pas et n'allègue même pas que de ce fait un projet de réclamation aurait été court-circuité.

Au-delà, force est encore de constater que pour l'imposition de l'année 2011, année pour laquelle la détermination des différentes bases d'imposition fut réalisée par le bureau d'imposition par voie de taxation d'office moyennant des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1^{er} janvier de l'année 2011 et au 1^{er} janvier de l'année 2012 et de l'impôt sur la fortune, émis le 14 novembre 2012, l'appelant ne fait que réitérer des moyens et argumentaires véhiculés par le curateur à travers son recours contentieux dirigés contre les différents bulletins émis à l'égard de la société ... S.à r.l. et qui ont été rejetés par la Cour par l'arrêt précité du 14 janvier 2016, n° 36398C du rôle, essentiellement aux motifs suivants :

« (...) force est à la Cour de constater que le rapport, suite au contrôle sur place effectué, n'a proposé des redressements, qui ont ensuite été entérinés par le bureau d'imposition compétent, que pour les années d'imposition 2007 à 2010, mais non pas pour l'année d'imposition 2011. Il se dégage plutôt du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2011 du 14 novembre 2012 que le bénéfice a été déterminé par voie de taxation d'office à défaut, par l'intimée, d'avoir soumis une déclaration d'impôt pour cet exercice. Il découle en plus du dossier fiscal qu'en vue de fixer le bénéfice imposable, le bureau d'imposition a pris comme valeur de référence le bénéfice imposable redressé de l'année 2010 à hauteur de ... euros pour admettre du chef de l'année 2011 un bénéfice de référence de ... euros majoré de 10% et fixer ainsi le bénéfice imposable à ...

euros. Il en découle que les arguments de l'appelante, qui tendent exclusivement à critiquer les conclusions du rapport relatif à des redressements concernant des exercices antérieurs sans pour autant apporter des précisions quant à son bénéfice effectif de l'année 2011, ne peuvent avoir, s'ils étaient à reconnaître comme fondés, une incidence que sur le bénéfice de référence découlant des impositions au titre des années antérieures, mais ne sont pas de nature à emporter une détermination autonome du bénéfice imposable au titre de l'année 2011.

Ces précisions étant faites, il convient d'examiner les reproches successifs élevés par l'intimée à l'encontre du contenu du rapport.

En ce qui concerne d'abord le ratio entre les paiements de clients effectués en liquide par rapport à ceux réalisés par paiements électroniques, l'affirmation de l'intimée suivant laquelle les clients tendraient à régler les petits montants en argent liquide et les montants plus importants par paiement électronique, de manière que le ratio entre les recettes en liquide et celles provenant de paiements électroniques serait inférieur à la proportion entre les nombres de paiements en espèces et ceux par voie électronique, est certes plausible et même logique. Néanmoins, le réviseur a également constaté lors de son contrôle des manipulations de la caisse enregistreuse en ce sens que les tickets originaux remis aux clients pour des paiements en espèces renseignent un montant supérieur à celui renseigné par les duplicata imprimés de la caisse enregistreuse, le rapport ayant indiqué pour certains jours choisis au hasard pour les besoins du contrôle des montants de tickets originaux individuels supérieurs au total des recettes en numéraire déclaré pour la journée correspondante. Le réviseur fait encore état d'une vérification de la comptabilité de l'intimée des années 2007 à 2008 par le service anti-fraudes de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines qui aurait également révélé des irrégularités de la caisse et des recettes non déclarées. Il a encore relevé que la vendeuse a elle-même admis que les mentions des tickets relatives à l'objet du paiement, une réparation ou un bijou, pouvaient ne pas correspondre à la réalité. Dans ces conditions, le réviseur a légitimement pu supposer qu'une partie des paiements en numéraire tels que déclarés a porté en réalité sur des montants supérieurs et ainsi admettre que la part des paiements en numéraire dans le chiffre d'affaires par rapport aux autres formes de paiement était plus importante que les 3,85% découlant de la situation déclarée par l'intimée.

Par rapport à l'argumentation de l'intimée tendant à contester la marge sur engagé retenue dans le rapport, la Cour constate que le réviseur n'a pas affirmé que la marge serait réalisée sur une clientèle de passage qui payerait en espèces, mais qu'il a retenu dans le rapport que « la majeure partie de son chiffre d'affaires est réalisée sur une clientèle de passage » sans viser un certain mode de paiement, cette remarque devant être mise en rapport avec celle immédiatement subséquente relative aux remises et périodes de soldes qui sont à prendre en compte. La Cour ne décèle dès lors pas de contradiction à ce niveau. Concernant le prétendu doublement de la marge par le réviseur alors même que la dissimulation de marge

n'aurait pu se faire que sur 23% de la clientèle, il convient de relever, premièrement, que la marge théorique ne représente pas vraiment le double des marges déclarées, deuxièmement, que le réviseur a tenu compte des ventes à des distributeurs et des marges réduites sur des produits achetés auprès d'autres fournisseurs et, troisièmement, que le réviseur a précisé qu'il ne lui était pas possible de vérifier le nombre d'articles de la marque ... vendus avec une marge réduite en l'absence d'éléments retraçables à partir des tickets de caisse et des inventaires de l'intimée. Il y a lieu d'ajouter que l'intimée n'étaye pas autrement son argumentation relative aux invendus en stock en ne fournissant aucune donnée concrète sur les invendus annuels. Dans ces conditions, les arguments de l'intimée ne sont pas de nature à énerver les conclusions du réviseur, telles que transcrites dans le rapport, relatives aux marges sur engagé à mettre en compte.

Quant aux critiques de l'intimée relatives aux prix retenus dans le rapport, celle relative aux prix de vente conseillés se trouve contredite par les précisions du réviseur, dans ledit rapport, qu'il « s'est assuré que le contribuable se conforme au prix de vente conseillé par ... » et que « sur les factures d'achat figurent toujours les prix de vente ... ». La critique de l'intimée concernant les cartes de fidélité et leur incidence sur la marge bénéficiaire doit également être rejetée dans la mesure où le réviseur a réduit la marge théorique de 100% à 95% précisément pour tenir compte notamment de ces remises et où l'intimée ne fournit aucun élément concret sur l'importance des réductions auxquelles donnent droit ces cartes de fidélité et sur le nombre de cartes de fidélité en circulation et utilisées en magasin au cours de l'année 2011. De même, l'argument de l'intimée relatif aux ventes à des grossistes ne saurait prospérer, étant donné que le réviseur a appliqué la marge théorique seulement à l'engagé et aux ventes restantes après déduction des engagés et des chiffres d'affaires afférents à ces ventes.

Il découle de ces développements que les moyens de l'intimée ne sont pas de nature à énerver la validité des conclusions du rapport en ce qu'il a porté des redressements aux bénéfices déclarés de l'intimée au titre des années 2007 à 2010. En l'absence d'autres moyens développés par l'intimée à l'encontre du bénéfice imposable taxé d'office par le bureau d'imposition au titre de l'année 2011 par référence à ceux des années antérieures, il y a lieu de conclure que la détermination du revenu imposable au titre de l'année 2011 n'a pas été utilement remise en cause par l'intimée, de manière que les impositions fixées dans les bulletins prévisés du 14 novembre 2012 doivent être considérées comme valables. Par voie de conséquence, c'est à bon droit que le tribunal a rejeté ce volet du recours de l'intimée comme étant non fondé et l'appel incident de cette dernière est à rejeter ».

Si lesdits motifs ont justifié le rejet des moyens et arguments soulevés par le débiteur principal à l'égard de son imposition, ils gardent toute leur force et toute leur pertinence pour motiver le rejet des mêmes moyens et arguments, réitérés à titre d'exception, par l'appelant à l'encontre de son appel en garantie.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé et qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause;

reçoit l'appel en la forme;

le dit non fondé et en déboute;

partant confirme le jugement entrepris;

condamne l'appelant aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS

s.CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative